

**L'IMPATTO DELL'AUDIT CLINICO SULLA PROGRAMMAZIONE E GESTIONE
ECONOMICA DI PATOLOGIE AD ALTA RILEVANZA SOCIO-ECONOMICA**

FRANCESCO MARIA SPANO

Working Paper n. 2010-41

OTTOBRE 2010



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI MILANO



DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE AZIENDALI E STATISTICHE

Via Conservatorio 7
20122 Milano

tel. ++39 02 503 21501 (21522) - fax ++39 02 503 21450 (21505)

<http://www.economia.unimi.it>

E Mail: dipeco@unimi.it

LA GESTIONE DELLE COMORBILITA' NEL MALATO COMPLESSO

INTERVENTO DI FRANCESCO MARIA SPANO¹

L'impatto dell'audit clinico sulla programmazione e gestione economica di patologie ad alta rilevanza socio-economica²

1.1 PREMESSA SUL CONTROLLO DELLA GESTIONE NELLA SANITA'

In relazione al presente intervento dedicato ad un uditorio di professionisti non specializzati nelle materie economico-aziendali, ma che da alcuni anni ormai sono proiettati in un orizzonte di strumenti manageriali, che, invece, richiederebbero specifici approfondimenti in merito, si ritiene di dover dedicare una prima parte della relazione al riepilogo dei paradigmi teorici, su cui si dovrebbe fondare il processo di programmazione e controllo di gestione, soprattutto nelle sue applicazioni di analisi delle attività.

A partire dalla fine degli anni '80³, si è registrata la fine di un ciclo nella organizzazione e gestione dei sistemi nazionali di assistenza sanitaria; tale momento di parziale involuzione, che ha interessato la maggior parte dei paesi occidentali, è stata determinata, da una parte, dalla crescita della complessità, dovuta ad una rapida diversificazione delle strutture organizzative deputate alla produzione ed all'erogazione dei servizi e delle prestazioni sanitarie, e dalla crescita della tecnologia nelle strutture sanitarie e, d'altra parte, dalla progressiva contrazione delle risorse disponibili, rendendo gli strumenti di governo tradizionali inefficaci.

¹ Francesco Maria Spano è professore straordinario in Economia Aziendale, Università degli Studi di Milano, Dipartimento D.E.A.S. – di scienze economiche, aziendali, matematiche e statistiche.

² *Working paper* tratto dall'intervento effettuato al Convegno Nazionale dell'A.N.I.C.R.I.M.M., Associazione Nazionale Interdisciplinare per la Cura e la Riabilitazione delle Malattie Multiorgano, Napoli, 16-17 ottobre 2009.

³ In proposito, si veda dell'autore "L'organizzazione e la gestione dei processi di governo, tecnologici e di supporto delle aziende sanitarie pubbliche", Giuffrè, Milano, 2004.

In Italia tale momento critico è sfociata nell’emanazione di una serie di disposizioni normative, in base alle quali le strutture sanitarie (USL/ASL/AUSL ed aziende ospedaliere) si sono trovate a dover operare in un contesto radicalmente mutato⁴.

A partire dalle indicate riforme tali aziende si sono dovute progressivamente orientare in un quadro competitivo costituito da “una domanda caratterizzata da bisogni crescenti e maggiormente attenta al livello di servizi, libera di scegliere la struttura erogante e da una struttura dell’offerta concorrenziale (sia tra soggetti pubblici sia con i soggetti privati)”⁵.

Gli stessi soggetti, che si sono occupati di ridefinire i confini delle strutture dell’offerta, si sono trovati ad essere maggiormente responsabilizzati sulla componente economico-finanziaria e *la componente medica è stata progressivamente coinvolta anche negli aspetti di amministrazione e gestione dei servizi*.

L’insieme di questi fattori ha reso necessario l’inserimento in un ambito ad elevato contenuto professionale e culturalmente vocato alla indipendenza⁶ di una cultura manageriale “differente” sia per aspetti tecnici sia per aspetti relazionali.

La managerialità si è tradotta, da un lato, in una logica decisionale orientata alla necessità di definire precise strategie, con cui impostare piani d’azione non esclusivamente nell’ambito delle professioni in senso tecnico-specialistico, ma anche relativi alla pianificazione delle risorse di breve e medio-lungo periodo, migliorare l’organizzazione e controllare la gestione, dall’altro in un processo di assunzione di responsabilità in capo ai singoli dirigenti, in linea con le linee di governo generale degli enti.

Introdurre la managerialità ha significato dotarsi, tra gli altri – e si tratta del tema di cui si dovrà discutere nella presenta occasione di incontro, di un sistema di

⁴ D.Lgs. n. 29/93 e successive modifiche ed integrazioni: “*Razionalizzazione dell’organizzazione delle Amministrazioni pubbliche*”; D.Lgs. n. 502/92, modificato dal D.Lgs. n. 517/93: “*Riordino della disciplina in materia sanitaria, a norma dell’art.1 della legge 421/92*”; L. 724/94: “*Misure di razionalizzazione della finanza pubblica*” (provvedimento collegato alla finanziaria per il 1995); L. 549/95: “*Misure di razionalizzazione della finanza pubblica*” (provvedimento collegato alla finanziaria per il 1996).

⁵ U.S.A.S. “*Sistemi di controllo di gestione*”, USL n. 4, Ospedale G. Bosco, Torino, 28 novembre 1996.

⁶ Si veda in proposito di H. MINTZBERG, *The structuring of organizations*, Englewood Cliffs, NJ, Prentice-Hall, 1979; traduzione italiana “*Le strutture organizzative*”, Il Mulino, Bologna, 1985.

pianificazione e controllo di gestione, rivolgere la propria attenzione a nuovi strumenti per una efficace ed efficiente gestione delle risorse.

Il processo di controllo di gestione⁷ è stato effettivamente, anche se faticosamente, introdotto nelle strutture sanitarie facenti capo alle differenti regioni. Ma, la sua applicazione ha raggiunto uno stadio di sviluppo diversificato da regione a regione e da azienda ad azienda. Spesso, le regioni non hanno coordinato il suo sviluppo, lasciandone ai direttori generali la specifica impostazione. Così, l'unico vero strumento di confronto tra aziende di una stessa regione è spesso rimasto lo strumento del bilancio, che ha nei principi contabili generali un forte elemento di omogeneità, pur in assenza di obbligo di certificazione e in assenza di obbligo di rendicontazione ufficiale per sezionali relativi alle singole strutture di produzione e di erogazione di servizi, tali da permettere almeno qualche confronto. Le regioni, ovviamente, si dotano di una rilevazione extra contabile, che permette loro di confrontare i dati macro per singola struttura (valore della produzione, indicatori di turnover, di giacenza media, di appropriatezza della produzione, flussi di mobilità intra ed extra regionale, tassi di operatività nelle aree chirurgiche, numero di risorse umane suddivise per ruolo, ecc.), ma il tutto rimane iniziativa specifica, localizzata, non trasparente e non strutturata. Si pensi, per esempio, che non sono stati da tutte le Regioni emanate circolari sul trattamento contabile dei principali fatti amministrativi legati al controllo di gestione, dai costi medi dei dipendenti nei report periodici alle assenze per gravidanze o lunghe malattie, dall'addebito dei costi per i servizi intermedi utilizzati nei reparti ai costi che si producono in reparti non destinati a dimettere i pazienti, come per esempio le rianimazioni, e come questi molti altri casi: problemi di per sé semplici per un controller, che andrebbero almeno a livello regionale (ma, sarebbe meglio a livello nazionale) assoggettati a principi contabili condivisi e non gestiti per prassi.

Sarebbe sufficiente scrivere dei principi contabili della contabilità dei costi, per poter correttamente monitorare l'efficienza, l'efficacia e l'economicità dei nostri enti del S.S.N. Tutto questo non trova applicazione nel privato, per il quale il controllo di gestione è e rimane un aspetto organizzativo esclusivamente o prevalentemente interno, ma può trovare fertile campo di applicazione nel pubblico, in cui questo importante

⁷ Il controllo di gestione è tecnicamente "un'attività con la quale la direzione aziendale ai vari livelli si accerta che la gestione si stia svolgendo in modo tale da permettere il raggiungimento degli obiettivi

patrimonio informativo deve essere condiviso, per portare ad un miglioramento globale del sistema.

Si richiama, considerato il differente *know how* dei professionisti sanitari, quali siano i riferimenti teorici dell'applicazione di un corretto sistema di controllo. Sono diversi anni ormai che questi processi dovrebbero aver trovato applicazione nelle strutture sanitarie, ma si è personalmente riscontrato che, anche qualora vi sia stata una reale applicazione del controllo di gestione, tale processo è purtroppo restato un "atto" incompiuto, chiuso nei corridoi dell'amministrazione e/o comunicato spesso senza alcuna forma di condivisione, a dispetto di qualsiasi managerialità per obiettivi.

Facendo riferimento alla teoria, in relazione al momento in cui è effettuato, il controllo di gestione dovrebbe essere distinto in tre momenti:

1. controllo preventivo, che consiste nella formulazione degli obiettivi e dei programmi di breve periodo e nell'individuazione delle risorse da impegnare, indicando ai vari organi le azioni da porre in essere;
2. controllo concomitante, che consiste in un'analisi degli scostamenti attuata confrontando gli obiettivi stabiliti con i risultati raggiunti e predisponendo, se necessario, una modifica del programma di gestione;
3. controllo consuntivo, che consiste nell'analisi dei risultati effettivamente conseguiti, effettuato alla fine del periodo di budgeting.

Il processo ora descritto si basa sostanzialmente su un meccanismo di *feed-back* (o retro-azione), scomponibile nei seguenti momenti:

- a) determinazione degli obiettivi;
- b) misurazione dei risultati;
- c) confronto tra obiettivi e risultati;
- d) scelta delle azioni correttive.

Si tratta di aspetti, che non rappresentano una rivoluzione in sanità, come per qualsiasi altro settore economico. E non si tratta neppure di un sistema tecnicamente complesso, a parte in qualche aspetto del processo di informatizzazione, che lo deve necessariamente accompagnare. Ma, è la sua dimensione "soft", legata ai meccanismi operativi, di cui è pervaso, caratterizzata da aspetti di comunicazione molto delicati, da processi di responsabilizzazione che richiedono una forte chiarezza, da sistemi di

stabiliti in sede di pianificazione strategica (L. Brusa, F. Dezzani, "*Budget e controllo di gestione*",

valutazione e di incentivazione, che non appartengono ancora come vissuto (e non dal punto di vista normativo) al sistema di valori presente in questo contesto (o, almeno, non uniformemente presente nel sistema sanitario), che lo rendono terribilmente complicato.

I differenti momenti del sistema non sono, sovente, ancora a regime nella flusso di processo. Fin dal momento iniziale (punto 1 precedente), concernente la definizione degli obiettivi, si riscontra un ritardo, in quanto spesso il vertice strategico delle aziende sanitarie attende le indicazioni regionali, prima di procedere alla impostazione della programmazione aziendale, che deve coinvolgere tutti i responsabili delle strutture complesse e semplici. Per questo, anche nella operatività corrente mancano per molti mesi indicazioni precise ai professionisti in prima linea, che continuano a gestire le loro unità operative per inerzia sulla scia dei riferimenti dell'anno precedente (che non necessariamente sono da disattendere, comunque). Ma, il più delle volte non si tratta di operatività non condotta correttamente o secondo linee operative aggiornate, quanto della sensazione condivisa nei professionisti sanitari, che esistano due “mondi” non perfettamente integrati, quello amministrativo e quello sanitario, che non si muovono all'unisono, che non condividono un percorso comune. E che, purtroppo, si trovino ad unificare le loro operatività sempre *in extremis*, per realizzare adempimenti di legge, il più delle volte imposti da organi di livello superiore, che sono gestiti prevalentemente in modo arcaico dalle aree amministrative, le quali – per giunta – anziché semplificarle nel loro ruolo di mediazione, le rendono formalmente difficili da recepire.

Se si fa riferimento, invece, ai livelli organizzativi aziendali interessati, si possono distinguere tre tipi di controllo:

- il controllo strategico;
- il controllo direzionale;
- il controllo operativo⁸.

Il *controllo strategico* è il momento in cui vengono prese le decisioni circa gli obiettivi dell'organizzazione, i mezzi e le risorse da utilizzare per raggiungerli e l'allocazione delle risorse.

Giuffrè Editore, Milano, 1983).

⁸ R. N. Anthony, R. Herzinger, “*Management Control in Non Profit Organizations*”, Rev. Homewood III R.D. eds., Irwin, 1975.

Il *controllo direzionale* è il processo attraverso il quale la direzione si assicura che le risorse acquisite siano impiegate efficacemente ed efficientemente per il raggiungimento degli obiettivi. Dal controllo strategico il controllo direzionale fa derivare le finalità e le strategie.

Il *controllo operativo* si riferisce all'esecuzione di compiti specifici, accertandosi che vengano eseguiti correttamente⁹.

All'interno di una azienda sanitaria il processo di controllo di gestione può essere descritto suddividendolo in una serie di fasi¹⁰:

1. *definizione degli obiettivi generali complessi*, cioè degli obiettivi in termini di popolazione servita, di bisogni sanitari da soddisfare, ecc.;

2. *definizione degli obiettivi settoriali*, cioè degli obiettivi che fanno riferimento ai singoli settori di attività, nei quali può essere suddivisa una generica azienda sanitaria;

3. *allocazione delle risorse*, necessarie per il raggiungimento degli obiettivi, in seguito alla definizione degli obiettivi settoriali, ai singoli centri di costo/responsabilità;

4. *individuazione degli standard di controllo*, in modo tale da poter controllare le modalità di svolgimento dei processi produttivi;

5. *responsabilizzazione sugli standard di controllo* dei responsabili dei diversi centri attraverso l'esercizio professionale e gestionale di un ampio grado di autonomia, in modo tale da permettere loro di realizzare le relative azioni correttive;

6. *valutazione del livello di performance*, in relazione al grado di raggiungimento degli obiettivi;

7. *ridefinizione dell'allocazione delle risorse*, nel caso in cui vengano poste in essere eventuali azioni correttive alla fase n. 3;

8. *verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi settoriali*, con l'eventuale ridefinizione degli obiettivi o riconferma dei precedenti;

9. *verifica del raggiungimento degli obiettivi generali complessi*, in cui si formula un giudizio sugli obiettivi raggiunti in senso ampio dall'azienda.

⁹ R. N. Anthony, "Sistemi di pianificazione e controllo: uno schema di analisi", Etas libri Publ., Milano, 1967.

¹⁰ L'elenco è tratto da: A. Zangrandi, "Il controllo di gestione nelle Unità Sanitarie Locali", Giuffrè Editore, 1985.

Attraverso il controllo di gestione, come è già stato in parte osservato, è possibile valutare, se l'organizzazione impegna in modo efficace ed efficiente le risorse assegnate; in particolare, l'efficacia e l'efficienza rappresentano i due criteri di riferimento del controllo di gestione. Le ASL/USL e gli ospedali, a causa della particolare gestione e per la natura dei servizi erogati, si trovano a dover affrontare una serie di problemi:

- l'ASL/USL e gli ospedali sono realtà complesse;
- manca una cultura consolidata del controllo di gestione, in quanto esso è stato introdotto verso la fine degli anni '90 (le norme di legge erano precedenti, ma i ritardi sono stati generali e, tuttora, la sua applicazione è in molte aziende lontana da livelli qualitativi soddisfacenti);
- esiste una limitata possibilità di standardizzare i risultati e di confrontare le performance tra unità produttive differenti, sia per la natura intrinseca delle prestazioni sanitarie, sia per la diversità nei protocolli di cura;
- esiste la forte e sentita necessità di decentramento delle responsabilità ai singoli professionisti.

Il controllo di gestione si avvale di una serie di strumenti contabili, in modo tale da poter realizzare i controlli preventivi, consuntivi e concomitanti sopra descritti. Essi possono essere ricondotti ai seguenti:

1. la contabilità generale ed il bilancio d'esercizio;
2. il budget ed i controlli standard;
3. la contabilità analitica.

La contabilità generale consiste nella rilevazione dei componenti di reddito negativi e positivi, al fine di determinare il risultato d'esercizio; essa si conclude col bilancio d'esercizio costituito dal conto economico, dallo stato patrimoniale e dalla nota integrativa. La contabilità generale è uno strumento del controllo di gestione a carattere globale aziendale, che permette il confronto tra risultati effettivi ed attesi solo in termini di risorse economiche e finanziarie globali. La contabilità generale delle aziende sanitarie e ospedaliere pubbliche è dai primi anni '90 in forma economico-patrimoniale, ossia tenuta con la impostazione privatistica. Le regioni in seguito a queste modifiche normative a metà del decennio scorso hanno dovuto ristrutturare il piano dei conti,

informatizzare gli uffici amministrativi e formare il proprio personale per la gestione del nuovo sistema contabile¹¹.

Il budget fissa obiettivi di breve periodo, un anno, in termini non solo di valore della produzione, costi della produzione, margini operativi, ma anche di appropriatezza, produttività, operatività, ecc., che l'azienda si prefigge di raggiungere; essi si riferiscono sia all'azienda nel suo complesso sia alle singole parti, nel senso di distretti, dipartimenti, strutture operative complesse e semplici.

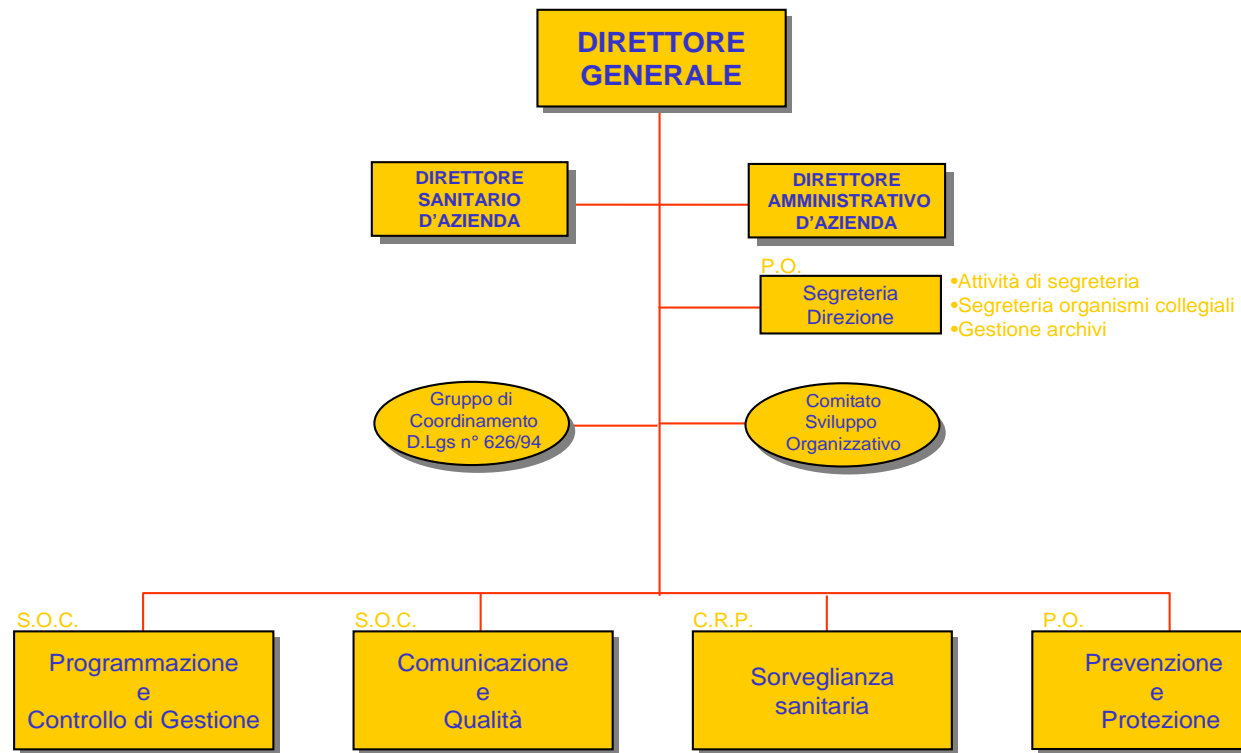
Il terzo strumento, la contabilità analitica, è stata introdotta esplicitamente dall'art. 5 del D. Lgs. 502/92. Tale strumento consente all'azienda di analizzare i risultati economici di gestione, particolarmente per quanto concerne il valore della produzione, i costi della produzione e i margini operativi con riferimento a parti specifiche dell'azienda, ai fini della verifica degli obiettivi di budget e ai fini della verifica degli equilibri economici e, in certi casi, ai fini della verifica di scelte strategiche attraverso calcoli di convenienza economica.

1.2 LA COLLOCAZIONE ORGANIZZATIVA DELLO STAFF DI CONTROLLO DI GESTIONE

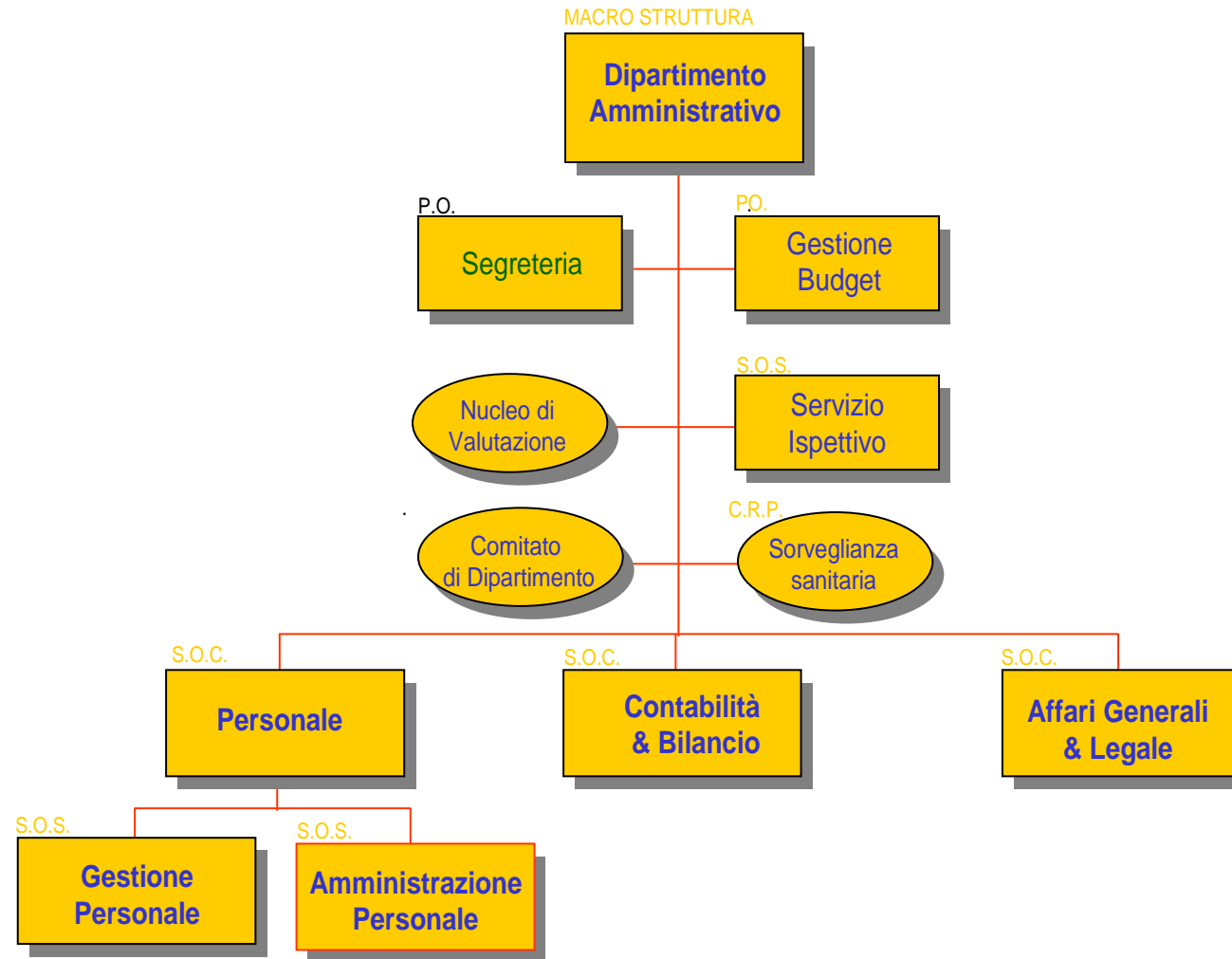
In relazione alle funzioni precedentemente indicate, l'organo di controllo di gestione dovrebbe avere come riferimento organizzativo il direttore generale, che rappresenta il catalizzatore di tutto il processo di pianificazione strategica, da cui discendono le attività tipiche del controllo della gestione. In tal senso, è impostato l'organigramma riportato a seguire.

¹¹ Ricordiamo che gli enti finanziatori delle strutture sanitarie pubbliche non adottano ancora un sistema contabile compatibile con quello privatistico e che, quindi, vi sono evidenti problemi di riconciliazione delle informazioni nel consolidamento sia durante l'anno sia a fine esercizio.

DIREZIONE GENERALE E STAFF



DIPARTIMENTO AMMINISTRATIVO



In realtà, nel corso delle mie attività di ricerca e consulenza presso le organizzazioni sanitarie capita di riscontrare anche altre collocazioni di questa struttura. In alcuni casi, è collocato in staff alla direzione amministrativa, confondendone il ruolo strategico col ruolo tecnico. Spesso, infatti, la direzione generale non rappresenta come conoscenze tecniche l'interlocutore adatto del *controller*, in quanto potrebbe essere rappresentata da un professionista medico o da un giurista, per esempio. In questi casi, si verifica, talvolta, che la direzione generale deleghi alla direzione amministrativa (di solito, più che alla direzione sanitaria) il ruolo di coordinamento delle attività di controllo di gestione. Ma, in realtà, le linee guida del processo, soprattutto per quegli aspetti del controllo cosiddetti *soft* (stile di controllo, indicatori da selezionare per le singole aree, criteri di valutazione dei risultati, ecc.) dovrebbero essere definiti dalla direzione generale, sentiti i direttori sanitari, socio-sanitari e amministrativi. Si ritiene, comunque, che in un simile caso non vi dovrebbe essere una reale perdita di efficacia nell'applicazione del controllo di gestione rispetto alla suo inserimento teorico.

Diverso è, invece, il caso di inserimento del controllo di gestione all'interno di un dipartimento amministrativo, come unità operativa al pari del Servizio Economico-finanziario, del Servizio Gestione Risorse Umane o del Servizio del Provveditorato. Il riferimento diventa in questo caso il direttore del dipartimento con una posizione, che mette in difficoltà il *controller*, in quanto ne mina la caratteristica di terzietà e di autonomia, di cui dovrebbe essere provvisto. Non si deve dimenticare che, se è pur vero che il controller non procede alla valutazione del raggiungimento degli obiettivi, che è ruolo del direttore generale coadiuvato dagli altri direttori apicali e dal nucleo di valutazione, nella sostanza la raccolta delle informazioni di ogni tipo, che permetteranno di esprimere il giudizio finale al vertice strategico, transita attraverso il controllo di gestione. La struttura organizzativa, spesso, non distingue adeguatamente i ruoli ed un posizionamento del servizio di controllo all'interno di una area oggetto di valutazione come tutte le altre crea il sospetto di una valutazione non obiettiva. Già normalmente, infatti, i professionisti di area sanitaria nutrono il dubbio che gli obiettivi e la valutazione delle aree amministrative siano impostati secondo parametri differenti rispetto alle loro aree operative. Questa afferenza produrrebbe ancor di più una frattura tra aree di gestione in questo ambito.

1.3 GLI ASPETTI CRITICI NELL'APPLICAZIONE DEL CONTROLLO DELLA GESTIONE NELLE PATOLOGIE AD ALTA RILEVANZA SOCIO-ECONOMICA: IL BUDGET E IL SISTEMA DI REPORTING

Il budget, come prima indicato, è un rilevante strumento del controllo di gestione ed è particolarmente complesso, in quanto è orientato all'individuazione e alla quantificazione di tutte le variabili del controllo.

Il *budgeting* è il processo formale, attraverso il quale gli organi decisionali fissano o negoziano gli obiettivi, assegnano le risorse per il loro raggiungimento e stabiliscono un confronto tra obiettivi e risultati. "Per funzionare, il processo di *budgeting* ha bisogno di un sistema premiante, che valuti l'attività di ciascun responsabile di unità operativa sulla base dei risultati conseguiti"¹². Questo rappresenta il primo forte limite della applicazione di questo strumento in ambito sanitario. Il sistema di valutazione e di incentivazione ad esso collegato è ritenuto dai professionisti inadeguato nella sostanza, anche se nella forma si assiste spesso alla non accettazione dei risultati della valutazione adottati dai direttori generali su indicazione dei Nuclei di Valutazione. E' un aspetto, da tenere in considerazione, in quanto è fortemente collegato alle caratteristiche organizzative delle configurazioni professionali: la presenza di professionisti modifica i criteri generalmente presenti nelle imprese di applicazione del controllo di gestione; da un lato, i professionisti medici rivendicano una applicazione del metodo, che preveda una parte incentivante nel sistema di applicazione degli obiettivi più stimolante in termini monetari, pena la credibilità del sistema e, quindi, la loro partecipazione a questo "rito burocratico" e solo formale; d'altro lato, però, di fronte ad eventuali valutazioni negative, anche se solo parzialmente, il loro disinteresse o distacco in merito diventa un acceso contrasto contro le direzioni. Invece, per quanto riguarda il comparto, si assiste ad un meccanismo, per il quale, ormai, la parte incentivante legata al raggiungimento degli obiettivi è diventata una integrazione stipendiale dovuta; le direzioni si approfondono, così, annualmente nella ricerca dei modi attraverso i quali legare la corresponsione quasi totale già avvenuta in forma di anticipi ai professionisti del comparto ad un livello di raggiungimento degli obiettivi, che in realtà non è stato misurato adeguatamente o è stato vincolato ad

obiettivi, che non sono tali tecnicamente e che sono dichiarati molto spesso raggiunti al 100%. Si è sviluppato, in sostanza, verso questa categoria di dipendenti un sistema impermeabile agli obiettivi e ai risultati, che per la “pace sociale” delle aziende, si trascina mollemente da anni. Tutto questo mentre, invece, i professionisti del comparto denotano grande motivazione nel seguire i sempre più frequenti corsi di laurea specialistica e i master per accrescere le conoscenze anche nelle materie, di cui si sta trattando. Per concludere, infine, con gli amministrativi, che vedono tra i loro obiettivi prevalentemente attività di normale amministrazione, spesso proposti dagli stessi dirigenti, non particolarmente sfidanti e raggiunti nella stragrande maggioranza dei casi al 100%.

Tornando alle caratteristiche tecniche dello strumento, il budget¹³:

- è *globale*, in quanto si riferisce a tutta l’azienda;
- è articolato per *centri di responsabilità*: “individuare i centri di responsabilità significa evidenziare, da un lato, le risorse, cioè gli input, misurati in termini economici (personale, acquisto di beni e servizi, tecnologie a disposizione) e, dall’altro, i risultati attesi, cioè gli output non suscettibili di rilevazione monetaria e pertanto misurati in termini di numero di visite, liste di attesa, ecc.”¹⁴;
- è articolato per *intervalli* di tempo *infra-annuali*: il budget ha valenza annuale, ma viene ulteriormente suddiviso in budget di periodo (per esempio, mensile, trimestrale, ecc.), così da poter attuare il controllo concomitante;
- è tradotto in termini *economico-finanziari*, cioè in unità monetarie degli input dei vari processi produttivi. Per gli output si procede a misure quantitative di obiettivo o a valori monetari di produzione.

1.3.1 LE FUNZIONI DEL BUDGET

Le funzioni svolte dal budget permettono il raggiungimento di una serie di obiettivi importanti. Il budget favorisce, infatti:

- a) la programmazione dell’attività;
- b) il coordinamento fra gli organi;

¹² G. Tarondi, D. Valentini, “Nuovi indirizzi di controllo gestionale ospedaliero”, L’Ospedale, Anno XLIX, n.4/5, Aprile-Maggio 1996.

¹³ L. Brusa, F. Dezzani “Budget e controllo di gestione”, Giuffrè Editore, Milano 1983.

- c) la motivazione dei professionisti;
- d) la valutazione dei professionisti;
- e) la formazione delle risorse umane;
- f) la comunicazione tra responsabili di area.

a) La *programmazione delle attività*: il budget fissa degli obiettivi e sotto-obiettivi di breve periodo, orientando e coordinando l'azione dei manager per il loro raggiungimento; esso coinvolge tutti i responsabili dell'organizzazione;

b) il *coordinamento tra i vari organi*: il budget può essere considerato uno dei possibili meccanismi di coordinamento di un'azienda in quanto consente un utile coordinamento a priori. Del resto, le attività delle ASL/USL sono tra loro strettamente interconnesse ed esiste la necessità di individuare dei criteri di guida;

c) la *motivazione dei professionisti*: la fissazione di precisi obiettivi e la responsabilizzazione stessa sui risultati potrebbero offrire ai manager posti ai vari livelli un importante incentivo verso un miglioramento dei risultati aziendali;

d) la *valutazione dei professionisti*: dal confronto tra obiettivi e risultati raggiunti è possibile formulare una propria valutazione; nel fare questo è bene, però, tenere separati eventuali scostamenti dovuti a cause non controllabili da quelle, viceversa, controllabili. Inoltre, si può pervenire all'individuazione di aree critiche, in cui maggiormente si registrano modificazioni ambientali, disfunzioni, attuando adeguati interventi correttivi;

e) *formazione*: attraverso la diffusione di un atteggiamento più manageriale i vari responsabili sono portati a prestare maggiore attenzione alla relazione prestazioni-risorse e migliorano la capacità di analisi dei problemi, coordinandosi con gli altri manager;

f) *comunicazione*: il budget consente di instaurare un rapporto tra i diversi centri di responsabilità dell'USL, evitando che le attività dei reparti, sezioni, ecc. si svolga in maniera eccessivamente "settoriale".

¹⁴ A. Zangrandi, "Il controllo di gestione nelle Unità Sanitarie Locali", Giuffrè Editore 1985.

1.3.2 LA COMPOSIZIONE DEL BUDGET

Il budget di un'azienda sanitaria dovrebbe essere composto da:

- *budget economico*: evidenzia non solo il reddito netto d'esercizio, ma anche i risultati economici lordi o intermedi utili, al fine di valutare l'economicità della futura gestione;
- *budget finanziario*: indica i valori flusso, di natura finanziaria, previsti per il successivo esercizio, valutando i mezzi finanziari di cui dispone l'azienda per la realizzazione o meno dei programmi operativi;
- *budget degli investimenti*: evidenzia la fattibilità degli investimenti in beni strumentali, i quali a loro volta debbono garantire flussi di ricavi.

In realtà, oltre al budget economico e a quello degli investimenti, che sono documenti richiesti dalle regioni, per esigenze quali la determinazione dei piani di rientro, lo stanziamento delle risorse per le grandi attrezzature, non è frequente vedere realizzati budget delle risorse finanziarie, nel senso cash flow previsionali, con i quali andare a formare anche situazioni patrimoniali proiettate nel tempo. E' pur vero che, dipendendo il sistema, indipendentemente dai livelli di produzione, dai contributi in conto esercizio mensili delle regioni, le aziende a parte gli stipendi, pagano i fornitori, quando ricevono i pagamenti della regione. Al massimo, qualora non possano procrastinare oltremodo i pagamenti delle forniture, ricorrono all'anticipazione bancaria, che in certe regioni è a livelli costanti e cospicui.

1.3.3 LA DEFINIZIONE DEI CENTRI DI RESPONSABILITÀ

Il processo di formulazione del budget ha inizio con l'individuazione dei centri di responsabilità; essi possono essere definiti come unità organizzative o programmi o progetti d'intervento, in cui vengono individuati "i compiti, le funzioni e le responsabilità organizzative e dove esiste la possibilità di esercitare un controllo sulle risorse e/o sul raggiungimento dei risultati"¹⁵.

Si riporta come esemplificazione un esempio sintetico di "quadro analisi costi", da cui emergono le differenti tipologie di centri di costo Finali, Misti, Ausiliari e Generali, secondo la tipica impostazione delle organizzazioni sanitarie. Non si è riportato lo schema intero fino al Risultato Netto secondo una impostazione a "costi

pieni”, in quanto l’obiettivo presente è solo quello di mostrare le diverse finalità in senso organizzativo e contabile dei diversi centri di responsabilità.

¹⁵ G. Brunetti, *“Il controllo di gestione in condizioni ambientali perturbate”*, Franco Angeli, Milano, 1980.

<u>CENTRI</u>		<u>CENTRI MISTI</u>		<u>CENTRI AUSILIARI</u>		<u>CENTRI</u>	
UNITA' OP 1	UNITA' OP 2	LABORATO RIO ANALISI	RADIO LOGIA	FARMA CIA	SALA OPERATO RIA	DIREZ IONE GEN	AREE AMMINI STRATI VE

DRG
 QUOTE CAPITARIE
 SOSIA
 TARIFFE
 INTEGRATIVE
 ALTRI CONTRIBUTI
 Servizi sanitari interni
 Altri ricavi

TOTALE RICAVI

COSTI DI PRODUZIONE DIRETTI

MARGINE DI I LIVELLO

.....

1.3.4 L'IMPOSTAZIONE CLASSICA DEL SISTEMA DI REPORTING

Il controllo di gestione è attualmente organizzato nelle strutture sanitarie per fornire alla direzione informazioni articolate in conti economici per lo più scalari di tipo tradizionale distinti per centri di costo/responsabilità. Anche la valutazione è costantemente uniformata a questa impostazione e declinata per dipartimenti e per strutture complesse e semplici. Presenta, quindi, i limiti delle analisi di tipo verticale rispetto a quelle di processo, che in Sanità sono scarsamente diffuse, a parte gli articoli sulle riviste.

In generale, sono diffusi a livello di strutture organizzative dei report strutturati con evidenza del valore della produzione effettuata dall'organico del reparto, i costi della produzione direttamente sostenuti nella erogazione delle prestazioni (comprensivi di solito anche dei costi delle prestazioni intermedie richieste, quali le analisi di laboratorio, le prestazioni radiologiche, le consulenze di specialisti provenienti da altri reparti, ecc.), i costi "ribaltati/addebitati" in quanto relativi a servizi ausiliari (ad esempio, i costi delle prestazioni farmaceutiche, dell'utilizzo in comune delle sale operatorie, ecc.) o a servizi amministrativi e generali (l'addebito finale per lo più forfetario dei costi delle aree amministrative e generali, che tanto crea tensioni nei responsabili dei centri finali).

Si riporta di seguito un esempio di report economico teorico applicabile alle unità produttive con output valorizzato.

Ormai, tutti i controller si sono uniformati nella impostazione dei report. Si riscontrano ancora differenze relative alla tempestività di raccolta delle informazioni e di redazione dei report (solitamente, entro i 30 giorni nelle organizzazioni sanitarie si riescono ad avere report con le informazioni del mese precedente). Vi sono ancora differenze nella imputazione delle risorse consumate per singola unità produttiva (le assenze per gravidanza o lunghe assenze per malattia sono trattate diversamente da azienda ad azienda, i costi sostenuti dalla Rianimazione nel caso di paziente alla fine fortunatamente dimesso da un altro reparto subiscono trattamenti diversificati, ecc.).

Infine, la scelta degli indicatori di performance da inserire come monitoraggio nei report periodici sono molto diversi da azienda ad azienda e non vi sono schemi di riferimento regionali solitamente, né valori standard da inserire come elemento di confronto.

ESEMPIO DI SCHEDA ECONOMICA A MARGINI DI CONTRIBUZIONE CON EVIDENZA DEL VALORE AGGIUNTO

VALORE DELLA PRODUZIONE

- CONSUMI (BENI DI CONSUMO \pm VARIAZIONE DELLE RIMANENZE)

= MARGINE DI I LIVELLO

- SERVIZI ESTERNI DIRETTI

- COSTI DI RIBALTAMENTO DI CDC MISTI (TARIFFATI) O AUSILIARI (NON TARIFFATI)

= MARGINE DI II LIVELLO (O VALORE AGGIUNTO)

- COSTO DEL PERSONALE DIRETTO

= MARGINE OPERATIVO LORDO DIRETTO

- AMMORTAMENTI (tutti, compresi quelli da sterilizzare)

= MARGINE OPERATIVO NETTO DIRETTO

- COSTI DI RIBALTAMENTO DEI CDC GENERALI (costi di struttura, costi finanziari, imposte, ecc.)

= MARGINE NETTO DI CDC

ESEMPIO DI SCHEDA ECONOMICA A MARGINI DI CONTRIBUZIONE A COSTI DIRETTI

VALORE DELLA PRODUZIONE

- CONSUMI (BENI DI CONSUMO \pm VARIAZIONE DELLE RIMANENZE)

= MARGINE DI I LIVELLO

- COSTO DEL PERSONALE DIRETTO

- SERVIZI ESTERNI DIRETTI

- AMMORTAMENTI (tutti, compresi quelli da sterilizzare)

= MARGINE DI II LIVELLO (O MARGINE AL NETTO DEI COSTI DIRETTI)

- COSTI DI RIBALTAMENTO DI CDC MISTI (TARIFFATI) O AUSILIARI (NON TARIFFATI)

= MARGINE DI III LIVELLO (O MARGINE AL NETTO DEI COSTI DIRETTI E DI RIBALT. DIRETTO)

- COSTI DI RIBALTAMENTO DEI CDC GENERALI (costi di struttura, costi finanziari, imposte, ecc.)

= MARGINE NETTO DI CDC

In generale, i controller predispongono per i responsabili delle strutture (e a livello dipartimentale come aggregato delle varie strutture che lo compongono per i direttori di dipartimento) i seguenti documenti:

- 1) una scheda economica, contenente il valore della produzione e i costi della produzione; la struttura della scheda può essere in forma scalare con più risultati intermedi (per esempio, margine di I livelli, di II livello, margine al lordo degli ammortamenti, margine al lordo dei “ribaltamenti” dei costi generali e amministrativi, margine netto di reparto o di dipartimento, ecc.), del tipo di quelle indicate in via teorica nelle pagine precedenti, oppure con separazione dei ricavi dai costi ed una semplice differenza finale tra le due grandezze;
- 2) una scheda con i dati di struttura (posti letto, numero dipendenti per qualifica, numero di ore lavorate, numero ore di assenza, ecc.) e di attività (degenza media, turnover sui posti letto, tempo di degenza pre-operatorio, numero di prestazioni ambulatoriali, numero di pazienti, giornate di degenza totali, ecc.);
- 3) un dettaglio analitico dei DRG realizzati nel periodo di tempo considerato, di solito con il raffronto rispetto all’anno precedente;
- 4) un dettaglio analitico dei farmaci e dei presidi più consumati nel periodo di tempo preso a riferimento;
- 5) la scheda degli obiettivi dell’unità operativa considerata.

Questo tipo di documenti non è sempre disponibile per i responsabili di struttura complessa e semplice e per i direttori di dipartimento. E’ probabile che almeno una volta all’anno, solitamente nel riepilogo di fine anno, siano resi disponibili, ma durante l’anno nelle verifiche periodiche non è così frequente trovare un sistema di reporting così completo. Nelle pagine successive si riportano esempi di report, che possono essere ricondotti all’elenco precedente.

ESEMPIO DI SCHEDA ECONOMICA CON VALORE DELLA PRODUZIONE E COSTI DELLA PRODUZIONE

			CONSUNTIVO 2008		CONSUNTIVO 2009		budget 2010 proposta DG	
			Quantità	Valore	Quantità	Valore	Quantità	Valore
ATTIVITA'	RICOVERI	Ordinari chirurgici	247	2.478.094,74	251	2.557.399,45	248	2.524.364,56
		Ordinari medici	539	1.331.095,59	418	1.130.541,92	413	1.115.938,28
		Totale Ordinari	786	3.809.190,33	669	3.687.941,37	660	3.640.302,84
		TOTALE ATTIVITA' RICOVERO	786	3.809.190,33	669	3.687.941,37	660	3.640.302,84
	AMBULATORIALE	Esterni (C)	14.814	505.302	15.768	544.706	15.564	537.669
		Pronto Soccorso non seguiti da ricovero (C2)	1.323	40.150	1.124	34.514	1.109	34.068
		Fatturazione tra aziende (C5)						
		TOTALE	16.137	545.451,30	16.892	579.219,80	16.674	571.738
	Obiettivo attività Ricoveri + Ambulatoriale			4.354.642		4.267.161		4.212.041
RISORSE UTILIZZATE	COSTI VARIABILI	Farmaci		71.229,66		64.957,91		63.658,75
		Presidi e materiale sanitario		87.713,34		68.503,29		67.133,23
		Reagenti e materiale radiografico		933,60		898,93		880,95
		Materiale protesico		1.338.330,53		1.220.936,38		1.196.517,66
		Altri beni sanitari		3.737,62		3.781,37		3.705,74
		Servizi sanitari		1.899,51		2.390,67		2.342,86
		Totale		1.503.844,26		1.361.468,55		1.334.239,18
	COSTI FISSI	beni non sanitari		15.722,75		13.174,81		12.911,31
		servizi non sanitari		52.473,40		58.490,12		57.320,32
		altre spese genearli						
		ammortamenti		44.488,49		76.010,11		74.489,91
		altri costi		15.586,22				
		Totale		128.270,86		147.675,04		144.721,54
	TOTALE COSTI			1.632.115,12		1.509.143,59		1.478.960,72
	PERSONALE	Medici	7,67	917.057,36	7,98	951.420,75	9,00	1.065.418,78
		Altro personale laureato sanitario						
		Amministrativo						
		Prestazioni aggiuntive DIRIGENTI		259.070,44		115.499,69		
	Totale		7,67	1.176.127,79	7,98	1.066.920,44	9,00	1.065.418,78
	Obiettivo equilibrio economico			2.808.243	64,5%	2.576.064	60,4%	2.544.380

60,4%

ESEMPIO DI SCHEDA DI ATTIVITA' CON INDICATORI

Regime Ordinario			
		Gen - Giu 2008	Gen - Giu 2009
struttura e attività	Posti letto medi nel periodo	24,00	24,00
	N. totale dimessi	401	420 ≥ 760
	- di cui ricoverati in urgenza	395	414
	Trasferiti ad altri reparti	18	26
	Trasferiti da altri reparti	34	31
	Giornate di degenza	4.211	3.993
	Durata media degenza	10,50	9,51 $\leq 10,20$
	Presenza media giornaliera	23,14	22,06
	Tasso di occupazione PL (SDO)	96,41%	91,92%
	Tasso di occupazione PL (da Accettazione)	97,32%	96,96%
	Indice di rotazione	16,71	17,50
	Indice di turnover	0,39	0,84
	N. dimessi chirurgici	22	8
	N. dimessi non chirurgici	379	412
	Tasso operatorio	0%	0%
	Totale pesi	631,47	0,00
	Peso medio	1,57	0,00
	Casi di 1 giorno al netto dei trasferiti ad altri ospedali o deceduti	4	4
	Giorni di Apertura	182	181
	N. medici per posto letto	0,16	0,14
	N. dimessi per medico	104,56	125,37
outcome (esito)	Numero deceduti	58	75
	Tasso di reingresso 7 gg.	1,00%	0,71%
	Tasso di reingresso 30 gg.	3,74%	2,14%
tasso di attrazione	% assistiti di altre ASL del Piemonte	7,48%	6,43%
	% assistiti di ASL fuori Piemonte	2,49%	1,67%
tasso di fuga	% assistiti da strutture pubbliche e private del Piemonte	16,63%	16,81%
	di cui da strutture private	2,96%	2,53%
qualità compilazione SDO	N. medio diagnosi per SDO ordinaria	4,21	4,05
	N. medio procedure per SDO ordinaria	3,88	4,04
	% DRG cc/comorbidità	50%	49%
	N. diagnosi generiche o aspecifiche	417	425
	% SDO con DRG a rischio di inapproprietezza	5%	2% $\leq 6\%$
efficienza	Costo esami di Lab. Analisi (da tariffario) per punto DRG	224,31	#DIV/0!
	Costo esami Radiologici (da tariffario) per punto DRG	102,35	#DIV/0!
	Costo esami di Istopatologia (da tariffario) per punto DRG	45,49	#DIV/0!
	Costo farmaci per punto DRG	119,46	#DIV/0!
	Valore per punto di DRG (tariffa base per unità di peso = 2.363,00)	2.359,54	#DIV/0!
	Ricavo per dimesso	3.715,66	0,00

ESEMPIO DI SCHEDA CON INDICATI I PRINCIPALI DRG PRODOTTI

Dipartimento di Chirurgia Plastica - 1209 S.C. Ch. Pl. Ricostr. Grandi Ustionati

Data aggiornamento: 10/01/2010

DETTAGLIO ATTIVITA'		2009 - preconsuntivo	2008	2009 Previsione	Budget 2009	Budget 2010	Risultato 2009 Diff. P/B Standard		
RO	Casi	129	120	131	127	180	+3,7%	-5%	😊
	Peso medio	1,49	1,67	1,49					😊
	Fatturato	454.514	472.565	463.673	500.000	634.735	-7,3%	-5%	😊
DH	Casi	294	538	303	568	414	-46,7%	-5%	😊
	Peso medio	0,73	0,72	0,73					😊
	Fatturato	508.424	915.353	523.327	967.000	716.397	-45,9%	-5%	😊
Prestazioni Ambulatoriali	Numero	4.542	3.318	4.652	3.386	6.368	+37,4%	-5%	😊
	Fatturato	71.155	58.753	72.223	60.000	98.868	+20,4%	-5%	😊
Totale	Numero	---	---	---	---	---			
	Fatturato	1.034.093	1.446.671	1.059.223	1.527.000	1.450.000	-30,6%	-5%	😊
		0	0	0	0	0	+0,0%	0%	
		0	0	0	0	0	+0,0%	0%	
		0	0	0	0	0	+0,0%	0%	
		0	0	0	0	0	+0,0%	0%	

Risultato = ((Previsione - Budget) / Budget)*100

😊 Risultato in % maggiore di 0

😊 Risultato in % minore di 0 ma entro lo standard

😊 Risultato in % minore dello standard

Dimissioni per mese													
RO	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Totale
2007	15	16	11	13	8	8	11	8	7	14	13	11	135
2008	5	10	11	14	14	17	8	6	10	13	10	2	120
2009	7	14	13	8	14	10	8	9	14	12	10	10	129

DH	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	Totale
2007	39	51	60	49	57	57	21	15	37	66	41	21	514
2008	40	51	35	50	54	34	46	22	38	65	61	42	538
2009	31	51	29	16	31	19	15	10	28	23	26	15	294

Prestazioni ambulatoriali per mese			
Anno	2007	2008	2009
01	376	268	274
02	357	293	277
03	473	248	414
04	367	217	579
05	359	316	480
06	432	246	507
07	403	357	428
08	348	265	305
09	334	274	323
10	299	302	309
11	264	264	327
12	233	268	319
Totale	4.245	3.318	4.542

Primi DRG in ordine di frequenza - RO					Peso	2007	2008	2009	
266	Trapianto di pelle e/o sbrigliamenti eccetto per ulcere della pelle o cellulite senza CC				0,94	34	25,2%	37	28,7%
511	Ustioni non estese senza CC o trauma significativo				1,45	18	13,3%	14	11,6%
261	Interventi sulla mammella non per neoplasie maligne eccetto biopsia e escissione local				0,97	3	2,2%	7	5,8%
217	Sbrigliamento ferita e trapianto cutaneo eccetto mano, per malattie del sistema mus				3,96	6	4,4%	4	3,3%

Primi DRG in ordine di frequenza - DH					Peso	2007	2008	2009	
266	Trapianto di pelle e/o sbrigliamenti eccetto per ulcere della pelle o cellulite senza CC				0,94	294	57,2%	300	55,8%
227	Interventi sui tessuti molli senza CC				0,77	27	5,3%	28	5,2%
270	LEA - Altri interventi su pelle, tessuto sottocutaneo e mammella senza CC				0,57	37	7,2%	78	14,5%
229	Interventi su mano o polso eccetto interventi maggiori sulle articolazioni, senza CC I				0,60	14	2,7%	21	3,9%

Indicatori - anno	2007	2008	2009	Risultato Diff. 09-08
Posti letto. RO	4,0	4,0	4,0	+0,0%
Tasso Occup. RO	81,7%	85,5%	81,0%	Std: 85%
Posti letto. DH	1,0	1,0	1,0	+0,0%
Tasso Occup. DH	196,6%	205,3%	113,4%	Std: 100%
Degenza media	8,0	7,8	6,6	Std: 9gg
Ind. di Case Mix	1,44	1,47	1,53	Std: >1
Ind. Comp. Perf.	1,18	1,15	1,45	Std: <1
Sedute operatorie	206	208	129	-38,1%

Indicatori - anno	2007	2008	2009	Risultato Diff. 09-08
Int. alta compl.	86	76	139	+82,9%
Int. media compl.	186	118	115	-2,5%
Int. bassa compl.	326	443	265	-40,2%
Int. Totali (E+U)	622	650	533	-18,0%
DRG inappr. (ARI)	22	17	17	+0,0%
DRG 0/1 giorni	9	11	8	-27,3%
DRG oltre soglia	10	3	3	+0,0%
DRG complicati	5	5	8	+60,0%

ESEMPIO DI SCHEDA OBIETTIVI

Obiettivi 2010 - Valutazione andamento obiettivi misurabili										
Dipartimento di Dipartimento di Medicina Interna e Specialistica S.C.D.U. Medicina Interna I										
Nota: si tratta di prevalutazione degli obiettivi, con alcuni dati incompleti (valorizzazioni degli accordi, della libera professione in convenzione) - Mancano alcuni indicatori										
Obiettivi di fatturato										
Gruppo	Peso		Obiettivo	Nota	Consuntivo giugno 2009	Consuntivo giugno 2010	Stima totale anno		Obiettivo 2010	Commento al risultato
Ob1 - Obiettivi Regionali	10%	i21	% DH diagnostico	trasformabili in Day Service (CRH Test)	25,00%	12,39%	12,39%	<=	10,00%	Migliorato ma non ancora raggiunto. Da valutare a fine anno
Ob2 - Produzione sanitaria	10%	i27	Produzione escluso file F	Diminuiscono 6 PL di RO	1.655.999	1.320.315	2.988.691	>=	3.180.000	Diminuzione in sei mesi di circa 400.000 euro (la stima era stata di meno di 300.000/semestre). Diminuzione peso medio Ro e diminuzione DRG complicati
Ob3 - Costi Controllabili	50%	i105	Rapporto Ricavi/Costi controllabili	Calcolato su Farmaci, Reagenti, Prestazioni per interni	2,15	1,94	1,94	>=	2,50	Meno costi (farmaci e prestazioni per interni) ma il rapporto peggiora comunque. L'oncologia medica ha tolto casi con alto consumo di risorse e quindi c'era da...
Ob4 - Obiettivi di attività	10%	i03	RO - Deg Media	-	13,26	12,90	12,90	<=	13,00	
Ob5 - Chiusura SDO	9%	i40	% di SDO consegnate in accettazione entro 10 giorni dalla dimissione	-	-	-	-	>=	80%	Indicatore ancora non rilevabile

Commento generale:

Il valore della produzione di RO è diminuito più dell'atteso, rispetto alla riduzione dei 6 PL mancanti. I casi sono proporzionalmente aumentati ma il peso medio è diminuito senza che l'oncologia abbia drenato i casi più pesanti. Va valutato il mix. (anche i DRG complicati sono di meno). L'effetto ricade anche sul rapporto ricavi/costi

Note: in allegato si riporta la scheda con i dettaglio dei valori utilizzati per il calcolo degli indicatori

LEGENDA COLORI			
	La stima totale annua prevede il raggiungimento obiettivo		La stima totale annua prevede il non raggiungimento obiettivo

1.3.5 L'EFFICACIA INFORMATIVA DEL SISTEMA DI REPORTING PER CENTRI DI COSTO

L'impostazione tradizionale del controllo di gestione per centri di responsabilità/costo è l'unica attualmente diffusa a livello nazionale. E' anche la sola possibile da impostare in modo continuativo a costi sostenibili, in quanto – considerato l'esiguo numero di risorse umane delegate solitamente alle funzioni di controllo di gestione (2-5 al massimo in aziende, che hanno anche 4-5.000 dipendenti con decine di unità operative da monitorare) – fornisce informazioni in modo aggregato e ricalcando la struttura organizzativa degli enti. E' una modalità coerente con l'impostazione organizzativa attuale delle aziende. Ma, non aiuta a ragionare in termini di percorsi assistenziali e di complessità del livello di assistenza. Infatti, in una ottica di analisi trasversale e per processi la rilevazione dei fattori economici dovrebbe seguire il percorso; occorrerebbe, in sostanza, rilevare i costi per paziente e lungo il percorso assistenziale, per poterli confrontare con i valori standard precedentemente monitorati.

Nell'impostazione della rilevazione verticale, invece, per centri di costo, è possibile rilevare i costi per unità operativa, ragionando in termini aggregati come sommatoria di tutte le prestazioni erogate. Non è possibile ricondurre una qualsiasi inefficienza a prestazioni specifiche, a meno che nel periodo di tempo considerato si siano manifestate prestazioni così differenti dalla normale operatività, di cui siano facilmente individuabili i consumi di risorse determinate (vedi farmaci), da permettere di ricondurre i maggiori costi sostenuti alla ben circoscritta alterazione prestazionale.

Anche la fissazione delle risorse da impiegare è stabilita a livello di budget come aggregato unitario, da verificare nel suo complesso attraverso una analisi periodica degli scostamenti, di cui è lasciata interpretazione il più delle volte direttamente al responsabile della struttura.

L'analisi dei costi per attività è possibile, ma non in modo sistematico e continuativo. Può essere realizzata in modo campionario e saltuariamente, per verificare se, per esempio, una impostazione organizzativa prescelta in termini di efficacia, risulti essere anche efficiente nell'impiego delle risorse ad un livello sostenibile. Può essere importante, per effettuare confronti sulla specifica prestazione con strutture simili, in una sorta di *benchmarking* tra organizzazioni sanitarie, di cui si leggono ogni tanto interessanti confronti. Si è molto parlato in passato in tal senso delle tecniche A.B.C. o

Activity Based Costing, che sono state alla ribalta per un certo periodo. Si trattava di tecniche di contabilità dei costi basate sulle attività e sono derivate dall'enfasi organizzativa e strategica indirizzata dopo gli studi *porteriani* sui processi manageriali.

In realtà, gli interessanti spunti di riflessione, che portavano con sé, hanno fatto focalizzare l'attenzione su alcuni aspetti. In primo luogo, hanno fatto riflettere sul fatto che, attraverso i tradizionali criteri di ripartizione (fatturato, costi diretti, numero di unità di prodotto, ecc.), si mediava in modo troppo generico nella ripartizione dei costi tra prodotti diversi per quanto riguardava l'assorbimento delle risorse. Per esempio, tra prodotti maturi con alti volumi produttivi e prodotti in fase di lancio, si verificavano delle sovvenzioni incrociate a vantaggio dei nuovi prodotti, a cui non si allocavano correttamente tutti i costi. Si è ragionato in modo più attento sulla ripartizione dei costi generali e amministrativi, che sono stati considerati in modo specifico con driver specifici, anziché costituire un unico aggregato indistinto da ripartire congiuntamente sulla base di un solo criterio.

Ma, oltre a questi più che opportuni affinamenti di rilevazione, non si è potuto creare un sistema di rilevazione continuativo di costi per attività. Il costo di una impostazione simile sarebbe stato troppo elevato in relazione ai vantaggi in grado di apportare. Pertanto, in ambienti in cui si erogano servizi con elevata diversificazione nel livello di complessità, quali la sanità, una analisi per attività e processi è possibile, per raggiungere obiettivi di congruità organizzativa e per monitorare a campione i costi della scelta organizzativa. Può essere condotta a campione sulle prestazioni quantitativamente più rilevanti in termini di numerosità, in modo da coprire una percentuale rilevante di operatività e permettere attraverso una ricostruzione per fasi della prestazione erogata, individuando anche piccole inefficienze, di produrre un miglioramento significativo su grandi numeri.

CONCLUSIONI

La programmazione e la gestione delle risorse in sanità è un tema sempre vivo. Sembra che sia impossibile riuscire a razionalizzarne il governo, perché, pur essendo trascorsi molti anni dall'introduzione del processo di aziendalizzazione nelle organizzazioni sanitarie, non vi è stato un miglioramento in termini di efficienza nei conti a livello nazionale. Vi sono, inoltre, molte differenze tra regioni e regioni e non sembra che il livello di assistenza a livello nazionale sia così uniforme. Ma, questi sono temi più da epidemiologi ed esperti di prevenzione, che siano in grado di collegare la spesa agli *outcome* generati.

Nella mia ottica legata all'economia aziendale con particolare riferimento in questa occasione ai sistemi di controllo della gestione e ai suoi strumenti, mi preme sottolineare che si nota un progressivo miglioramento nella rilevazione delle informazioni e nella loro sistematizzazione da parte dei controller. E' stato eliminato quell'alone di sfiducia sui "numeri", che soprattutto da parte dei professionisti era invocato come scusa per non discutere di aspetti economici. I sistemi informativi sono stati nel tempo orientati in modo più attento alle esigenze sanitarie. Siamo ora finalmente in grado di monitorare in modo più preciso l'efficacia e l'efficienza nella gestione delle risorse. Ma, si sta assistendo ad uno scollamento tra l'impatto organizzativo e tecnico-sanitario, che si sta muovendo nella direzione dell'*audit* clinico, e la rilevazione che, per quanto più affinata, non sembra in grado di seguire l'impostazione organizzativa, allineata come è alla struttura organizzativa. E, come esposto in precedenza, sembra che anche in termini di orientamenti futuri non possa, se non in via sperimentale e per analisi campionarie e saltuarie, seguire una impostazione che abbia nei percorsi assistenziali il suo riferimento. Inoltre, questa inadeguatezza si accentua in presenza di prestazioni a crescente livello di complessità, in quanto contemplano più attività ad alto assorbimento di risorse, come è il caso della comorbilità nel malato complesso, che non possono essere monitorate in modo efficace in termini di tempo ragionevoli, per poter prendere provvedimenti tempestivi in termini organizzativi ed economici.

BIBLIOGRAFIA

- ANTHONY R. N., HERZINGER R., “*Management Control in Non Profit Organizations*”, Rev. Homewood III R.D. eds., Irwin, 1975
- ANTHONY R. N., *Sistemi di pianificazione e controllo: uno schema di analisi*, Etas Libri Publ., Milano, 1967
- BRUSA L., DEZZANI F., *Budget e controllo di gestione*, Giuffrè Editore, Milano, 1983
- BRUSA L., *La contabilità dei costi*, Giuffrè, Milano, 1998
- MINTZBERG H., *The structuring of organizations*, Englewood Cliffs, NJ, Prentice-Hall, 1979; traduzione italiana “*Le strutture organizzative*”, Il Mulino, Bologna, 1985
- SPANO F. M., *L’organizzazione e la gestione dei processi di governo, tecnostutturali e di supporto delle aziende sanitarie pubbliche*, Giuffrè, Milano, 2004
- TARONDI G., VALENTINI D., “*Nuovi indirizzi di controllo gestionale ospedaliero*”, L’Ospedale, Anno XLIX, n.4/5, Aprile-Maggio 1996
- ZANGRANDI A., *Il controllo di gestione nelle Unità Sanitarie Locali*, Giuffrè Editore, 1985